jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1991/11/26 91/14/0188

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.11.1991

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §12 Abs1;
EStG 1972 §24;
EStG 1972 §37 Abs2 Z2;
EStG 1972 §4 Abs2;
EStG 1988 §12 Abs1;
EStG 1988 §24 Abs1;
EStG 1988 §37 Abs2 Z1;
EStG 1988 §4 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde des HF und der MF in B, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 4. Juli 1991, Zl. 30.287-3/91, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 11.390,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer (ein Ehepaar) sind (gleichteilig) Mitunternehmer (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) eines Fremdenverkehrsunternehmens, in dem ein Sporthotel und nicht weit davon entfernt auf Grund des den Beschwerdeführern an der Ache zustehenden Fischereirechtes ein Fischteich (von den Hotelgästen im Sommer zum Fischen, im Winter zum Eissport genützt) mit einem Restaurant betrieben wurde. Die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972. Die Beschwerdeführer beschlossen, das große Sporthotel aufzugeben und statt dessen beim Fischrestaurant einen kleineren Logisbetrieb zu errichten, der von ihnen wirtschaftlicher geführt werden könnte. Sie verkauften deshalb 1988 das Sporthotel und errichteten unter Verwendung des Kaufpreises das Pensionsgebäude beim Restaurant nahe dem Fischteich. In ihrer Erklärung der gemeinschaftlichen Einkünfte bildeten sie aus dem

Kaufpreis eine Rücklage gemäß § 12 Abs. 2 EStG 1972 im Betrag von 4,3 Mio Schilling und behandelten die restliche Differenz zwischen Kaufpreis des Sporthotels und dessen Buchwerten als Gewinn aus einer Teilbetriebsveräußerung, um hiefür den begünstigten Steuersatz gemäß §§ 24, 37 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 zu beanspruchen.

Bei Feststellung der Einkünfte behandelten die Abgabenbehörden im Instanzenzug die Veräußerung des Sporthotels als Teilbetriebsveräußerung gemäß § 37 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 und ließen die Bildung des erwähnten Teilbetrages als Rücklage gemäß § 12 Abs. 2 EStG 1972 mit der Begründung nicht zu, daß es sich bei einer Teilbetriebsveräußerung nicht um die Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 12 Abs. 1 EStG 1972 handle.

Hiedurch erachten sich die Beschwerdeführer in ihrem Recht auf "Bildung einer Rücklage gemäß § 12 EStG" verletzt. Sie behaupten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragen deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die Beschwerdeführer haben in einer Replik zur Gegenschrift

Stellung genommen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde ist den Beschwerdeführern darin gefolgt, daß das Sporthotel und der Betrieb am Fischteich jeweils Teilbetriebe eines Gesamtbetriebes der beiden Mitunternehmer seien. Da die Beschwerdeführer selbst davon ausgegangen sind, daß es sich beim Verkauf des Sporthotels um eine Teilbetriebsveräußerung handelte, ist ihr Vorwurf unberechtigt, die belangte Behörde habe dadurch Verfahrensvorschriften verletzt, daß sie es unterlassen habe, Sachverhaltsfeststellungen zur Frage der Teilbetriebsveräußerung vorzunehmen. Mangels entsprechender Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit der Darstellung der Beschwerdeführer in dieser Frage, durfte die belangte Behörde in Übereinstimmung mit der Abgabenerklärung von einer Teilbetriebsveräußerung ausgehen.

Die im angefochtenen Bescheid geäußerte Ansicht, "würden im Berufungsfall die Betriebe von einem Einzelunternehmer geführt, so lägen zwei selbständige Betriebe vor", ist ausgehend von dem durch die belangte Behörde unterstellten Sachverhalt, wonach es sich bei den erwähnten Betrieben jeweils um Teilbetriebe gehandelt habe, verfehlt. Dafür, ob ein Gesamtbetrieb - mit mehreren Teilbetrieben - anzunehmen ist, ist es nämlich ohne Bedeutung, ob dieser einem Einzelunternehmer oder einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. Der Begriff des Teilbetriebes setzt denknotwendig die Existenz eines Betriebes voraus, dem der Teilbetrieb angehören kann. Von einem selbständigen Betrieb unterscheidet sich der Teilbetrieb lediglich dadurch, daß er nur über eine gewisse Selbständigkeit verfügt, ihm also die völlige Selbständigkeit abgeht, die allein beim Gesamtbetrieb liegt. Die belangte Behörde hat keine Feststellungen getroffen, die es erlaubten, entgegen der Steuererklärung zwei selbständige Betriebe anzunehmen. Der Verwaltungsgerichtshof hatte daher gemäß § 41 VwGG mit der belangten Behörde davon auszugehen, daß das Sporthotel einerseits und der Fischteich sowie das Restaurant und die neu erbaute Pension andererseits Teilbetriebe eines selbständigen Betriebes waren.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde, "die Zulässigkeit der Bildung einer Übertragungsrücklage im vorliegenden Fall würde daher ... zu einer sachlich nicht begründbaren steuerlichen Besserstellung der Berufungswerber gegenüber einem Einzelunternehmen allein auf Grund ihrer Rechtsform führen", ist daher unrichtig.

Auch der Meinung der belangten Behörde, das Verbot vorzeitiger Abschreibung gemäß § 8 Abs. 2 Z. 3 EStG 1972 bei ERWERB eines Teilbetriebes zwinge dazu, die Übertragung stiller Rücklagen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern gemäß § 12 EStG 1972 dann auszuschließen, wenn es sich um die wesentlichen Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebes handle und somit Teilbetriebsveräußerung vorliege, kann nicht beigetreten werden. Die Institute vorzeitiger Abschreibung und Übertragung stiller Rücklagen sind an unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft und dienen nicht gleichen Zwecken. Der ERWERB eines Teilbetriebes und die VERÄUSSERUNG eines solchen müssen keineswegs steuerlich stets gleichartig behandelt werden. Bei Gegenüberstellung der §§ 8 und 12 EStG 1972 fällt daher lediglich auf, daß der Erwerb eines Teilbetriebes in der erstgenannten Vorschrift ausdrücklich als begünstigungsschädlich genannt ist, die Veräußerung eines Teilbetriebes in § 12 EStG 1972 jedoch nicht. Allerdings scheint dem Verwaltungsgerichtshof ein Umkehrschluß allein aus dieser Tatsache nicht erlaubt, weil sich die beiden Institute - wie erwähnt - in den Voraussetzungen und in ihrem Zweck wesentlich voneinander unterscheiden.

Die Frage, ob eine Teilbetriebsveräußerung die Übertragung stiller Rücklagen aus dem Teilbetrieb in dem verbleibenden Betrieb ausschließt, ist daher unabhängig von den Regeln des § 8 EStG 1972 zu lösen.

Sicher ist, daß eine Übertragung stiller Rücklagen bei Veräußerung des (ganzen) Betriebes von vornherein nicht in Betracht kommt, weil es danach an einem Betrieb des Steuerpflichtigen fehlt, in dem Wirtschaftsgüter noch angeschafft oder hergestellt werden könnten, auf deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten die stille Rücklage übertragbar wäre (vgl. Hofstätter, Übertragung stiller Rücklagen, ÖStZ 1967, 201). Hat ein Steuerpflichtiger mehrere selbständige Betriebe, ist eine Übertragung von in einem Betrieb zur Auflösung gelangenden stillen Rücklagen auf für einen anderen Betrieb angeschaffte Anlagegüter nicht zulässig. Die Bestimmung ist eine Gewinnermittlungsvorschrift und als solche nur anwendbar, wenn die Voraussetzungen im selben Betrieb erfüllt sind (vgl. Hofstätter a.a.O.). Keine Bedenken bestehen auch dagegen, daß stille Reserven aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebes auf Wirtschaftsgüter eines anderen Teilbetriebes übertragen werden können. Es bedarf daher noch einer Beantwortung der Frage, ob eine Teilbetriebsveräußerung, also die Übertragung aller wesentlichen Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebes, der Übertragung stiller Rücklagen innerhalb des fortbestehenden (selbständigen) Betriebes im Wege steht. Hofstätter-Reichel,

Die Einkommensteuer, Kommentar, III A, Tz 2 zu§ 12 EStG 1972 und 1988, bejahen dies; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg verneinen dies ohne nähere Begründung (vgl. Einkommensteuer-Handbuch, Tz 11 zu § 12, Seite 270 vorletzter Absatz), vertreten andererseits aber die Meinung, eine Teilbetriebsveräußerung führe zu keiner Nachversteuerung der Übertragungsrücklage, auch wenn das seinerzeit veräußerte Wirtschaftsgut dem Teilbetrieb zuzurechnen gewesen sei, weil die Übertragung der stillen Rücklage ohne Einschränkung auf die Sphäre des Teilbetriebes auf alle in Frage kommenden betrieblichen Investitionen möglich sei, es also an einer Zurechenbarkeit der Übertragungsrücklage zum Teilbetrieb fehle (Tz 23 zu § 12, Seite 281 Mitte), die Rücklage nach § 12 sei bei Veräußerung eines Teilbetriebes im verbleibenden Restbetrieb fortzuführen (Tz 25 zu § 24). Doralt vertritt die Ansicht (vgl. Einkommensteuergesetz Kommentar, Teil I, Rz 10 zu § 12), die Übertragung stiller Reserven aus der Veräußerung eines Teilbetriebes sei zulässig. Allerdings gehe damit der begünstigte Steuersatz verloren. Nach dem Zweck der Investitionsbegünstigung seien auch die stillen Reserven aus einer Teilbetriebsveräußerung erfaßt, um auch diese auf Anlagevermögen des weiterbestehenden Teilbetriebes übertragen zu können. Die Teilbetriebsveräußerung könne daher hier nicht mit der Betriebsveräußerung gleichgesetzt werden. Dies folge auch aus der Zulässigkeit der Übertragung stiller Reserven aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebes auf Wirtschaftsgüter eines anderen Teilbetriebes.

Der Verwaltungsgerichtshof hält die Ansicht Doralts für zutreffend. § 24 EStG 1972 definiert den Begriff des Veräußerungsgewinnes - auch im Hinblick auf einen Teilbetrieb - und bestimmt die Ermittlung seiner Höhe. Die Vorschrift regelt hingegen nicht, ob und in welchen Fällen eine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes eines Teilbetriebes erfolgen muß. Dies ergibt sich erst im Zusammenhang mit den Bestimmungen über die einzelnen Einkunftsarten (§ 21 Abs. 2 Z. 3, § 22 Abs. 1 Z. 5, § 23 Z. 3 EStG 1972). Die Verwirklichung der in § 24 EStG genannten Voraussetzungen für das Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung ist außerdem gemäß § 37 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 Anknüpfungspunkt für die Geltung des Steuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1972. Eine weitere Bedeutung des § 24 EStG 1972 liegt in der Gewinnermittlungsregel seines zweiten Absatzes. Der Gerichtshof vertritt hiezu die Rechtsauffassung, daß der Gesetzgeber mit der Bestimmung, wonach der Veräußerungsgewinn "nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 oder des § 5 zu ermitteln" ist, lediglich zum Ausdruck bringen wollte, daß der Veräußerungsgewinn durch Vermögensvergleich zu ermitteln ist. Die angeführten Vorschriften sprechen aber nicht gegen die Richtigkeit der Ansicht Doralts. Sie schließen nämlich die Anwendbarkeit des § 12 EStG 1972 im Fall der Teilbetriebsveräußerung nicht aus.

Es besteht kein Zweifel daran, daß jedes Wirtschaftsgut, das zum Betriebsvermögen eines Teilbetriebes gehört, gleichzeitig Betriebsvermögen des selbständigen Gesamtbetriebes ist, dem der betreffende Teilbetrieb angehört. Die steuerliche Gewinnermittlung hat grundsätzlich für den selbständigen Gesamtbetrieb zu erfolgen, es sei denn, das Bestehen eines Teilbetriebes ist steuerlich relevant, wie im Falle der Anwendbarkeit eines begünstigten Steuersatzes im Falle der Veräußerung eines Teilbetriebes. Auch in diesem Fall verlieren aber die Wirtschaftsgüter des Teilbetriebes ihre Eigenschaft als Wirtschaftsgüter des Gesamtbetriebes nicht, sondern sie scheiden als solche nur durch Veräußerung des Teilbetriebes aus dem selbständigen Gesamtbetrieb aus. Im Hinblick auf den Gesamtbetrieb stellen auch alle für den Teilbetrieb wesentlichen Wirtschaftsgüter einzelne Wirtschaftsgüter des Gesamtbetriebes dar. Vom

Gesamtbetrieb aus gesehen handelt es sich bei ihrer Veräußerung daher um die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter. Daß dieser Gesichtspunkt im Zusammenhang des § 12 Abs. 1 EStG 1972 unmaßgeblich sein sollte, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Diesen Überlegungen steht auch die Regel nicht entgegen, daß in Fällen, in denen der Steuerpflichtige mehrere Betriebe besitzt, ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen jenes Betriebes gehört, dem es dient oder dem es zu dienen bestimmt ist; dient es jedoch mehreren Betrieben desselben Steuerpflichtigen, so ist es dem Betriebsvermögen jenes Betriebes zuzurechnen, dem es am meisten dient (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 37 zu § 4, Seite 79). Das Wirtschaftsgut kann daher in einem solchen Fall nur dem Betriebsvermögen eines der mehreren Betriebe zugerechnet werden. Die Situation mehrerer (selbständiger) Betriebe eines Steuerpflichtigen liegt aber im Verhältnis zwischen Gesamtbetrieb einerseits und den Teilbetrieben andererseits nicht vor. Die Wirtschaftsgüter gehören also sowohl zum Betriebsvermögen des Gesamtbetriebes als auch zum Betriebsvermögen des jeweiligen Teilbetriebes des Gesamtbetriebes, dem sie zuzurechnen sind. Letztere Zugehörigkeit wird jedoch erst relevant, wenn es um die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes eines Teilbetriebes geht, hindert daher grundsätzlich die Zugehörigkeit des betreffenden Wirtschaftsgutes auch zum Betriebsvermögen des Gesamtbetriebes nicht. Diese Situation ist auch ausschlaggebend dafür, daß die Übertragung von Rücklagen aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Teilbetriebes auf Wirtschaftsgüter des Gesamtbetriebes (seiner anderen Teilbetriebe) als zulässig anzusehen, bei späterer Veräußerung des Teilbetriebes die stille Rücklage im Restbetrieb fortzuführen ist und die Teilbetriebsveräußerung nicht zu einer Nachversteuerung der Übertragungsrücklage führt (vgl. obige Zitate aus dem Einkommensteuer-Handbuch). Keinem Zweifel kann es wohl auch unterliegen, daß der Begünstigungszweck der Rücklagenübertragung, nämlich die Erneuerung des Anlagevermögens, gleicherweise bei Veräußerung eines Teilbetriebes hinsichtlich des Gesamtbetriebes zu verwirklichen ist.

Wird im Fall der Teilbetriebsveräußerung hinsichtlich der Wirtschaftsgüter des Teilbetriebes die Begünstigung des § 12 EStG 1972 in Anspruch genommen - gleichgültig ob im vollen Ausmaß oder nur teilweise - so geht hiedurch notwendigerweise die Wohltat des begünstigten Steuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1972 verloren, weil die Übertragung stiller Rücklagen von Wirtschaftsgütern des Teilbetriebes dazu führt, daß die durch den Veräußerungsvorgang realisierten stillen Reserven nicht zusammengeballt in einer Periode versteuert werden. Ein späteres Abgehen von der in der Vermögensübersicht durchgeführten Rücklagenübertragung unterläge den Grundsätzen der Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1972.

Die von der belangten Behörde unterstellte Teilbetriebsveräußerung stand daher der Übertragung der stillen Rücklagen im begehrten Ausmaß nicht im Wege. Ein Veräußerungsgewinn gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1972 wäre hingegen nicht festzustellen gewesen, weil durch die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 12 EStG 1972 der begünstigte Steuersatz verloren gegangen ist.

Die belangte Behörde hat daher die Rechtslage verkannt und hiedurch die Beschwerdeführer im Rahmen des Beschwerdepunktes in ihren Rechten verletzt, weshalb der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden mußte.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1991140188.X00

Im RIS seit

26.11.1991

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at